



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 12571.000031/2009-11
Recurso nº 917.106 Voluntário
Acórdão nº **3402-001.638 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 13 de fevereiro de 2012
Matéria COFINS - RESSARCIMENTO/COMPENSAÇÃO - CONCEITO DE INSUMO
Recorrente AFFONSO DITZEL & CIA. LTDA.
Recorrida DRJ - CURITIBA - PR

COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO - CONCEITO DE INSUMO - CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE PEÇAS COM DESGASTE NO PROCESSO PRODUTIVO - LEIS Nº 10.637/02 E Nº 10.684/03.

O princípio da não cumulatividade da COFINS visa neutralizar a cumulação das múltiplas incidências da referida contribuição nas diversas etapas da cadeia produtiva até o consumo final do bem ou serviço, de modo a desonerar os custos de produção destes últimos. A expressão “insumos e despesas de produção incorridos e pagos”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos deu-se provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito ao creditamento dos valores referentes aos combustíveis e lubrificantes e aquisições de bens para a manutenção dos veículos de frota própria e maquinário exclusivamente utilizado no processo produtivo. Vencidos os conselheiros João Carlos Cassuli Junior e Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva que incluíam os valores referentes à depreciação.

NAYRA BASTOS MANATTA

Presidente

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Nayra Bastos Manatta (Presidente), Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça (Relator), Silvia de Brito Oliveira, Gilson Macedo Rosenberg Filho, João Carlos Cassuli Júnior, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 290/304) contra o Acórdão DRJ/CTA nº 06-29.642 de 15/12/10 constante de fls. 267/275 exarado pela 3ª Turma da DRJ de Curitiba - PR que, por unanimidade de votos, houve por bem “julgar improcedente” a Manifestação de Inconformidade de fls. 237/251, mantendo o Despacho Decisório nº 62/2009 (fls. 218/234) da DRF de Ponta Grossa - PR, que indeferiu parcialmente o Pedido de Ressarcimento de COFINS não-cumulativo apurado no 1º e 2º trimestres de 2007 e respectivas Declarações de Compensação, através das quais a ora Recorrente pretendia ver compensados débitos de tributos administrados pela SRF.

O r. Despacho Decisório nº 62/2009 (fls. 218/234) da DRF de Ponta Grossa - PR, conclui pela glosa PARCIAL do crédito, aos seguintes fundamentos::

*“2) Das Glosas**2.1) Aquisição de bens e serviços não classificados com o insumo**2.1.1.) Combustíveis e Lubrificantes*

Conforme se depreende da análise do memorial de cálculo de apuração dos créditos (fls. 71 a 76) e da relação de notas fiscais apresentada e m meio magnético, foram considerados com o insumos pelo interessado os combustíveis e lubrificantes utilizados e m veículos da empresa.

No que tange a legislação pertinente, tem-se que somente os bens utilizados com o insumos na fabricação de produtos destinados à venda pode m ser considerados na apuração de créditos a serem descontados da contribuição a ser recolhida.

A Lei 10.833/2003, que instituiu o regime de apuração não-cumulativa da Cofins, estabeleceu a possibilidade de creditamento e m relação à aquisição de combustíveis e lubrificantes para esta contribuição, nos seguintes termos:

Art. 3º. Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto

em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou

importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

*Da leitura do dispositivo acima transcrito, infere-se que a legislação expressamente permite o creditamento de valores relativos a combustíveis e lubrificantes **"utilizados com o insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"**.*

A Instrução Normativa SR F nº 404/2004, por sua vez, define o conceito de insumo para efeitos de apuração de créditos da contribuição, conforme segue:

Art. 8º (...)

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

*Ou seja, de acordo com o transcrito acima, insumo é a matéria prima, o produto intermediário, o material de embalagem dentre outros, **que sofram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado.***

Assim, para haver o direito a crédito, não é suficiente que tenha sido adquiridos combustíveis e lubrificantes. É necessário que essa aquisição seja para uso com o insumo do processo produtivo ou da prestação de serviços.

*Ocorre que da análise da descrição do processo produtivo informado pelo contribuinte tem-se que os combustíveis e lubrificantes não se configuram como insumos, posto que tais **itens não são matéria-prima, produto intermediário ou material***

de embalagem (ou outro bem) que sofram alteração em função de ação diretamente exercida sobre o produto e m fabricação, ou seja, os produtos advindos do processo produtivo da interessada não têm o combustível ou lubrificante como insumo para a sua fabricação.

Atente-se que o conceito de insumo não pode ser dilatado para albergar quaisquer tipos de custo ou despesa relacionado à produção ou comercialização, ou seja, a legislação apontada anteriormente permite concluir que o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas sim e tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou produção dos bens.

Importante ressaltar que o termo "inclusive" no inciso II do art. 3º da lei nº 10.833/2003 (ou na alínea "b", inciso I, art. 8º da IN 404/2004) não retira a condição de enquadramento como insumo para combustíveis e lubrificantes, a fim de que possam ser considerados na apuração de créditos. O aludido vocábulo propõe um a abrangência ampla para "insumo", que inclui, inclusive, ou até mesmo, combustíveis e lubrificantes.

Em outras palavras, os bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de bens destinados à venda, até mesmo os combustíveis e lubrificantes, quando se tratarem de insumos, podem ser considerados na apuração de créditos da contribuição.

Consoante a todo o entendimento explanado anteriormente, estão diversas decisões e m âmbito administrativo. Abaixo são citadas ementas de Soluções de Consulta e de decisões que reforcem o entendimento.

Acórdão 13-22.857 – 5ª Turma DRJ/RJOIII - 22 de dezembro de 2008

PIS/Pasep. CRÉDITOS A DESCONTAR. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

A aquisição de combustíveis gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo do processo produtivo.

Acórdão 06-20.118 – 3ª Turma DRJ/CTA-26 de novembro de 2008

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. VEÍCULO PRÓPRIO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. INEXISTÊNCIA DO DIREITO DE CRÉDITO.

Gastos efetuados com combustíveis e lubrificantes em veículo próprio para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, não configuram insumos na produção ou fabricação de bens, não sendo, por conseguinte, passíveis de gerar créditos para os fins previstos na legislação pertinente.

Acórdão 07-13.480 – 4ª turma DRJ FNS - 15 de agosto de 2008

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Somente dão direito a crédito no âmbito do regime da não-cumulatividade, a aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Acórdão nº 18-9.291 – 2ª Turma da DRJ/STM-27 de junho de 2008

PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Para pessoa jurídica que explore atividades de produção e comercialização de bens, não geram direitos a créditos a serem descontados do montante devido da contribuição, os valores relativos a gastos que não se enquadrem como insumos diretamente aplicados ou consumidos na produção daqueles bens.

[...]

No que se refere especificamente à questão dos combustíveis, verifica-se que a glosa foi perpetrada somente em relação ao valor de despesas com aqueles que não foram utilizados diretamente na produção dos bens comercializados, ou seja, não sofreram alterações em razão de sua ação direta sobre o bem ou produto elaborado. Conforme a própria contribuinte admite (fl. 340), a parte glosada se refere à utilização do combustível em sua frota, donde, por evidente, as despesas e gastos com combustíveis e lubrificantes, adquiridos para uso em frota própria, não configuram insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Solução de Consulta SRRF/10ª nº 93/2007

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA.

DIREITO DE CRÉDITO. DESPESAS RELATIVAS A TRANSPORTE REALIZADO COM FROTA PRÓPRIA.

As despesas relativas a transporte realizado com frota própria, ainda que se enquadrem no critério de dedutibilidade relativo ao imposto de renda, não podem ser consideradas como insumos aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos destinados à venda, não havendo direito ao crédito da Contribuição para o PIS/ Pasep referente a tais valores.

[...]

15. Pelo exposto, as despesas relativas a transporte realizado com frota própria, ainda que se enquadrem no critério de dedutibilidade relativo ao imposto de renda, não podem ser

consideradas como insumos aplicados ou consumidos na fabricação dos produtos destinados à venda.

16. Saliente-se que o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, ("frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor"), aplicável à Contribuição para o PIS/Pasep, por força do art. 15, inciso II, da citada Lei, não socorre a pretensão da consulente, pois trata apenas do caso em que o contribuinte arca com o valor de frete pago a terceiros para entrega de produto por ela comercializado.

Solução de Consulta SRRF/9ª nº 443/2006

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Gastos efetuados com combustíveis, lubrificantes, pneus, peças e partes de veículos, entre outros, realizados para transporte de mercadorias entre os diversos estabelecimentos das empresas comerciais, não compõem o custo de aquisição dos bens adquiridos para revenda, nem configuram insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não sendo, por conseguinte, passíveis de gerar crédito para os fins previstos no art. 3º, da Lei nº 10.637, de 2002.

[...]

5.4 Evidentemente, combustíveis e lubrificantes, assim como, pneus, fluidos e outros bens, adquiridos para uso em caminhões próprios utilizados no transporte de mercadorias entre as diversas filiais da empresa, não configuram "insumos utilizados na prestação de serviços" ou "insumos utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda".

5.4.1 Tais gastos constituem despesas operacionais, que não geram crédito para dedução do PIS/Pasep e Cofins por falta de expressa previsão legal.

5.4.2 Segundo o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras da USP (4ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 1995, p.529), as despesas operacionais "constituem-se das despesas pagas ou incorridas para vender produtos e administrar a empresa", sendo que as despesas de vendas, dentro do conceito de despesas operacionais, "representam os gastos de promoção, colocação e distribuição dos produtos da empresa, bem como os riscos assumidos pela venda".

[...]

6. Conclui-se, portanto, que os gastos efetuados com combustíveis, lubrificantes, pneus, peças e partes de veículos, entre outros, realizados para transporte de mercadorias entre os diversos estabelecimentos das empresas comerciais, não compõem o custo de aquisição dos bens adquiridos para

revenda, nem configuram insumos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens, não sendo, por conseguinte, passíveis de gerar créditos para desconto dos valores devidos a título de contribuição ao PIS/Pasep e de Cofins, na sistemática de não-cumulatividade dessas contribuições.

Solução de Consulta SRRF/9ª n° 435/2004

Ementa: As despesas com comissões de vendas e de manutenção de veículos próprios utilizados para entrega de mercadorias revendidas, efetuadas pelas pessoas jurídicas contribuintes da COFINS, na modalidade não-cumulativa, não geram direito ao crédito, haja vista não caracterizarem insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

[...]

2. Apresentam-se os seguintes questionamentos relativamente à legislação do PIS e da COFINS:

2.1. i) Sendo as despesas de representação comercial (comissões sobre vendas) e a de manutenção de frota própria de caminhões (combustíveis, lubrificantes, reparos, pneus etc.), indispensáveis para a realização da atividade fim da empresa, poderão fazer parte das bases de cálculo dos créditos de PIS e de COFINS?

[...]

9. Conforme se verifica, nem todo custo, despesa ou encargo que concorra para a obtenção do faturamento mensal, base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep ou da COFINS, poderá ser considerado crédito a deduzir, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos há de estar apoiada, indubitavelmente, nos custos, despesas e encargos expressamente classificados nos incisos do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 ou da Lei nº 10.833/2003, acima transcritos.

[...]

11. Diante da definição normatizada, não há como se admitir a apuração de créditos sobre os dispêndios apontados pela consulente, vez que comissões e manutenção de seus próprios veículos constituem despesas realizadas na venda dos produtos, não tendo sido "aplicados ou consumidos na produção ou fabricação" destes.

Solução de Consulta SRRF/6ª n° 90/2006

Ementa: CRÉDITOS

As despesas com manutenção de veículos próprios utilizados para entrega de mercadorias vendidas não geram direito ao crédito, por não caracterizarem insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

[...]

6. Entretanto, como a utilização desses créditos resultará em redução da contribuição devida, equivalendo a uma renúncia de receita, cumpre observar o princípio da interpretação literal, sendo vedada a extensão da norma a casos nela não previstos, consoante o disposto no art. 111 da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Assim, há que se interpretar restritivamente a legislação referente à nova sistemática. Ou seja, o termo "insumo" não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na fabricação ou na produção de bens, ou na prestação de serviços.

[...]

10. Portanto, no caso em exame, os gastos com combustíveis e lubrificantes para veículos, pneus e peças e outros gastos incorridos em entregas a clientes, ainda que no preço de venda esteja incluído um percentual a título de custo de frete, configuram despesas operacionais da consulente e não de "despesas incorridas com fretes, pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no País", razão pela qual tais valores não dão direito aos créditos.

Dessa forma, levando-se em consideração a legislação pertinente e a descrição do processo produtivo informado pelo contribuinte (fl. 68 a 70), tem-se que os combustíveis e lubrificantes não se configuram com o insumos e, portanto, não geram créditos de contribuição. Assim, restaram glosados os valores referentes à aquisição de combustíveis e lubrificantes, para todo o período sob análise, no montante de R\$ 439.947,55. A relação de notas fiscais glosadas encontra-se às fls. 193 a 215.

2.1.2) Manutenção em veículos de frota própria

Da mesma forma que os combustíveis e lubrificantes, e em conformidade com a legislação pertinente (art.3º da Lei 10.833/2003 e art.8º da IN 404/2004), as decisões e soluções de consulta, todas anteriormente citadas no item 2.1.12.2) Despesas de Energia Elétrica.

Com relação aos gastos com energia elétrica, verificou-se que o interessado apurou créditos sobre o valor total das notas fiscais, deixando de excluir da base de cálculo valores referentes a taxa de iluminação pública e outros que não representam consumo de energia elétrica. Foram também indevidamente consideradas pelo interessado notas de energia elétrica não relacionadas ao estabelecimento onde são produzidos os bens destinados à venda. Somente os valores referentes ao que foi de fato consumido de energia elétrica pela empresa **na produção dos bens podem ser considerados**. Totalizando-se os valores **indevidamente considerados na apuração do crédito, através da**

verificação das notas fiscais pertinentes às fls. 176 a 187, foi glosado o valor de R\$ 4.969,84. Os valores mensais objeto de glosa encontram-se nas planilhas de crédito (fls. 216 e 217). Foram acostadas às fls. 176 a 187 as notas fiscais de energia elétrica objeto de glosa parcial ou total, com o detalhamento dos valores que compõem a fatura.

2.3) Encargos de Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado

Na relação de bens fornecida pelo interessado e em resposta à Intimação nº 181/2009, utilizada para a apuração de créditos sobre encargos de depreciação, verificou-se a inclusão de bens que não são utilizados na produção dos bens produzidos pela empresa, relativos aos veículos de sua frota, utilizados no transporte de insumos e na venda de seus produtos. A legislação é clara no sentido de que apenas aqueles bens utilizados na produção de bens destinados a venda poderão ser considerados, conforme inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito. Assim, restaram glosados os valores referentes aos bens do ativo imobilizado da empresa relacionados à sua frota de veículos, sobre os quais foram apurados indevidamente créditos da contribuição (semi-reboque, peças para caminhão e outros relacionados).

Verificou-se também, através das cópias das notas fiscais (fls. 133 a 142) apresentadas e em resposta à intimação nº 301/2009, a inclusão de bens (Radiador para, estufa duplo) com data de aquisição de 30/04/2004 (fl. 133). No entanto, conforme artigo 43 da Lei nº 10.865/2004, a partir de 01/08/2004, dão direito a crédito somente os encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, adquiridos a partir de 01/05/2004. Desse modo, restaram também glosados os valores referentes aos encargos de depreciação dos bens adquiridos antes de 01/05/2004.

Assim, com relação a esta rubrica, os valores glosados totalizaram R\$ 38.149,70 no período sob análise. Os valores mensais objeto de glosa encontram-se nas planilhas de crédito (fls. 216 e 217).

2.4) Notas Fiscais de aquisição de serviços de transporte não apresentadas

Na conferência física das notas fiscais de aquisição de serviços de transporte (fls. 168 a 175) apresentadas e em resposta à Intimação nº 181/2009, foi verificado que em alguns meses foram apresentados simples "recibos" ("carta-frete") no lugar dos documentos (CTRC) informados na relação de notas fiscais apresentada em meio magnético.

A legislação estadual do ICMS e em conjunto com convênios celebrados entre União e Estados através do CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) estabelece os documentos necessários para o registro de operações de venda

de mercadorias e prestação de serviços, para fins fiscais, inclusive dos serviços de transporte.

A legislação do ICMS do Mato Grosso (RICMS), de onde provém boa parte da madeira adquirida pelo interessado, estabelece em seus arts. 131 ao 136 o documento. Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga como de utilização obrigatória pelos transportadores. Abaixo transcrição do dispositivo.

Art. 131 O Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas, modelo 8, será utilizado por quaisquer transportadores rodoviários de carga que executarem serviços de transporte intermunicipal, interestadual e internacional, de cargas, em veículos próprios ou afretados.

Parágrafo único - Considera-se veículo próprio, além do que se achar registrado em nome da pessoa, aquele por ela operado em regime de locação ou qualquer outra forma.

O dispositivo seguinte, art. 132 do Regulamento do ICMS/MT, relaciona todas as informações que o referido documento deve conter, de modo a permitir a perfeita identificação do serviço prestado. Mais adiante, nos arts. 134 e 135 é definida a destinação que deve ser conferida às vias do CTR C pelo transportador, sendo que a 1ª delas é destinada ao tomador do serviço.

Art. 134. Na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas para destinatário localizado neste Estado, o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas será emitido, no mínimo, em 4(quatro) vias, que terão a seguinte destinação:

I - a primeira via será entregue ao tomador do serviço;

II - a segunda via acompanhará o transporte até o destino, podendo servir de comprovante de entrega;

III - a terceira via será entregue diretamente pelo emitente, à Agência Fazendária de seu domicílio fiscal;

IV - a quarta via ficará fixa ao bloco para exibição ao fisco.

Art. 135. Na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas para destinatário localizado em outro Estado, o Conhecimento de Transporte Rodoviário de Cargas será emitido com uma via adicional (5ª), que acompanhará o transporte para fins de controle do fisco de destino.

O Regulamento, e m seu art. 91 , prevê ainda o documento avulso (Conhecimento de Transporte Rodoviário de Carga Avulso) para os casos e m que o serviço for prestado por pessoa física ou jurídica, autônoma ou não, não inscrita no cadastro do estado. De fato, foram apresentados pelo interessado documentos avulsos e m alguns meses do período sob análise.

Dos dispositivos citados conclui-se que o transportador deve emitir e fornecer um a das vias do CTRC, documento legalmente instituído e exigido no transporte de mercadorias, ao tomador do serviço. Este tem a obrigação de exigir tais documentos, sob risco de estar adquirindo serviço/mercadoria não legalizada, e também para comprovação das operações realizadas, para fins fiscais, com o que é o caso. Os recibos apresentados não podem substituir esses documentos, pois não comprovam que a empresa suportou o ônus no transporte da mercadoria, nem que o referido serviço foi prestado por pessoa física ou jurídica.

Ademais, cumpre ressaltar que o reconhecimento do direito creditório encontra-se condicionado à apresentação de documentos que comprove o referido direito, nos termos do art. 24 da IN nº 600/2005, abaixo transcrito.

Art. 24. *A autoridade da SRF competente para decidir sobre o pedido de ressarcimento de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos ^ comprobatórios do referido direito, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos da pessoa jurídica a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.*

Assim restaram glosados os valores referentes aos serviços de transporte para os quais foram apresentados recibos no lugar dos documentos exigidos para a prestação desses serviços.

Ainda com relação aos serviços de transporte, verificou-se que o interessado não apresentou a documentação e em conformidade com a intimação nº 181/2009. Da análise da relação de notas fiscais apresentadas em meio magnético observou-se em vários meses a prestação de serviços de transporte pelo próprio fornecedor da madeira. Através da intimação nº 181/2009, foram solicitados os documentos fiscais para todos os casos e em que o transporte se enquadrasse nessa situação, no entanto, o interessado não apresentou todas as notas fiscais, restando também glosados os valores referentes às notas fiscais não apresentadas.

Dessa forma, totalizando-se os valores referentes às notas fiscais de aquisição de serviço de transporte não apresentadas foi glosado um valor de R\$ 122.231,30 no período sob análise. Os valores mensais objeto de glosa encontram-se nas planilhas de crédito (fls. 216 e 217).

2.5) Fornecedor inativo - falta de comprovação de pagamento

Nesse ponto, cumpre examinarmos novamente o art. 8 da Instrução Normativa SRF nº 404/2004:

Art. 85 *Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:*

I - das aquisições efetuadas no mês:

a) de bens para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos nos incisos III e IV do § 1º do art. 4º

b) de bens e serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes, utilizados como insumos:

b.1) na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda; ou

b.2) na prestação de serviços;

(...)

Resta claro, para gozo do benefício, é necessário a efetiva aquisição, bem como incidência de referidas contribuições sobre estes valores, isto é, a ocorrência do fato gerador de tais tributos e que, não ocorrendo tal fato, não há o que se ressarcir. De fato, não havendo as aquisições, não há o que ressarcir ao adquirente.

No caso em análise, verificou-se a inclusão de aquisições de insumos de fornecedor que se declarou como inativo no AC 2007 (Durval Schimin – CNPJ 77.902.757/0001-03). Intimado a apresentar as notas fiscais e os respectivos comprovantes de pagamentos das aquisições de insumos do referido fornecedor (Intimação nº 301/2009), o interessado apresentou cópias de cheques (somente do anverso), nominais a terceiros (pessoas físicas alheias ao quadro societário da empresa) e comprovantes de transferência bancária também para conta de pessoas alheias ao quadro societário da empresa. Verificou-se que os valores dos cheques e das transferências não conferem com os constantes das notas fiscais de aquisição. Ademais, não foi apresentado nenhum extrato bancário comprovando a compensação dos cheques. Os documentos apresentados e em resposta à Intimação nº 301/2009 encontram-se às fls. 143 a 167.

Em 22/05/2009, o fornecedor supramencionado foi intimado a no prazo de 5 dias úteis confirmar a emissão das notas fiscais e em questão e o recebimento dos respectivos pagamentos. O comprovante de recebimento da intimação - AR, está datado em 01/06/2009, no entanto, até a presente data (22/06/2009), não houve nenhuma resposta a referida intimação.

Assim, resta considerar que os documentos apresentados como comprovantes de pagamento das aquisições com o fornecedor Durval Schimin não são hábeis o suficiente a embasarem o custo por elas representado e, portanto, os respectivos valores foram glosados, totalizando R\$ 51.695,92.

É oportuno transcrever ementa de decisões que reforçam o entendimento acima exposto:

Ementa nº 14-17.563 – 2ª Turma da DRJ/POR -07/11/07

NOTAS FISCAIS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO. GLOSA.

Somente por meio da apresentação da comprovação cumulativa da entrada de bens no recinto industrial e do efetivo pagamento pelas aquisições, pode o terceiro interessado elidir a ineficácia jurídico-tributária da documentação reputada como inidônea.

Acórdão nº 09-17.308 3ª turma DRJ/JFA -27/09/2007

CRÉDITO PRESUMIDO. EFETIVIDADE DAS AQUISIÇÕES.

Diante de suspeita de inidoneidade de notas fiscais de aquisição de insumos e diante de elementos, que figuram no processo fiscal, que apontam para a não efetividade das operações nelas descritas, as aquisições de insumos amparadas por tais notas devem ser comprovadas pela beneficiária desses documentos, sob pena da exclusão de seus montantes da base de cálculo do benefício. É de aceitar, tão-somente, as aquisições cujos pagamentos, efetuados diretamente às empresas emitentes das notas fiscais, restaram comprovados pela beneficiária.

Por fim, cumpre ressaltar novamente que o reconhecimento do direito creditório encontra-se condicionado à apresentação de documentos que comprove m o referido direito, nos termos do art. 65 da IN nº 900/2005, anteriormente já transcrito.

3) Da proporcionalidade entre mercado interno e externo

Para determinação dos valores a serem utilizados conforme propala o § 2º do art. 6º da Lei nº 10.833/03, torna-se necessário efetuar a segregação entre os custos, despesas e encargos vinculados ao mercado interno e à exportação, de acordo com o parâmetro definido no inciso II do § 8º do art. 3º dessa mesma lei:

Para se efetuar o cálculo da proporcionalidade, foram verificadas as saídas declaradas pelo contribuinte nos livros fiscais bem como na planilha apresentada, comparando-se os Despachos de Exportação indicados e comprovando-se sua veracidade com os dados dos sistemas desta secretaria. Tendo sido encontrada correspondência entre os dados, a proporcionalidade foi calculada, chegando-se aos valores de créditos apresentados na planilha de crédito às fls. 216 a 217.

4) Resultado

Da análise realizada chegou-se aos seguintes valores:

Período	Valor pedido	Valor Reconhecido
1º trimestre 2007	R\$ 61.079,93	R\$ 39.090,94
2º trimestre 2007	R\$ 97.948,45	R\$ 63.308,70
TOTAL	R\$ 159.028,38	R\$ 102.399,64

Diante do exposto, há que se deferir parcialmente o pedido, reconhecendo-se o direito creditório no montante de R\$

102.399,64 (cento e dois mil, trezentos e noventa e nove reais e sessenta e quatro centavos), bem como a homologação das compensações até o limite do crédito reconhecido.

CONCLUSÃO

Com base no parecer retro, que aprovo, faço uso da competência delegada pela Portaria DRF/PT G nº 72, de 18 de novembro de 2008, publicada no Diário Oficial da União - DO U - no dia 21 de novembro de 2008, para deferir parcialmente o pedido reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 102.399,64 (cento e dois mil, trezentos e noventa e nove reais e sessenta e quatro centavos), bem como para homologar as compensações até o limite do crédito reconhecido.”

Por seu turno, a r. decisão de fls. 267/275 da 3ª Turma da DRJ de Curitiba - PR, houve por bem “julgar improcedente” a Manifestação de Inconformidade de fls. 237/251, mantendo o Despacho Decisório nº 62/2009 (fls. 218/234), aos fundamentos sintetizados na seguinte ementa:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007, 01/04/2007 a 30/06/2007

COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

A aquisição de combustíveis e lubrificantes gera direito a crédito apenas quando seu uso seja como insumo no processo produtivo.

PARTES E PEÇAS PARA A MANUTENÇÃO DE MAQUINÁRIO E VEÍCULOS DA FROTA PRÓPRIA. INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

As partes e peças adquiridas para manutenção de máquinas e veículos, para que possam ser consideradas como insumos, devem ser consumidas em decorrência de ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação/beneficiamento.

ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

O desconto de créditos calculados em relação à depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente pode se dar se adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

INCONSTITUCIONALIDADE. ARGUIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

As instâncias administrativas são incompetentes para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DESPESAS COM FRETES. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Não há como conceder créditos dessa natureza que estejam fundados em documentos nos quais não estejam indicados o que está sendo adquirido e de quem.

FRETE NA AQUISIÇÃO DE INSUMOS. CUSTO DE AQUISIÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O frete pago pelo adquirente na compra de insumos para produção integra o custo de aquisição, mas somente pode gerar créditos a serem descontados do valor apurado das contribuições não cumulativas quando efetivamente comprovado por documentação hábil.

FORNECEDOR INATIVO. INSUMOS. CONDIÇÕES PARA CREDITAMENTO.

É de se manter a glosa de insumos adquiridas de fornecedor inativo, quando a contribuinte não comprova o pagamento e nem a efetiva realização das operações.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido”

Nas razões de Recurso Voluntário (fls. 290/304) oportunamente apresentadas, a ora Recorrente sustenta a insubsistência da r. decisão recorrida tendo em vista: a) preliminarmente a nulidade da r. decisão pela não apreciação de matéria constitucional, indeferimento de perícia e não apreciação de todos os créditos; b) depois de tecer considerações sobre as diferenças da não cumulatividade no IPI, ICMS e nas contribuições sociais sobre o faturamento e sua aproximação ao conceito de custo e despesas operacionais, que os referidos créditos se enquadrariam perfeitamente no conceito de insumos, na conceituação da legislação do PIS e da COFINS conforme reconhecido nas decisões de consulta e decisões da própria SRF e do Poder Judiciário que cita; a legitimidade dos créditos referentes a **aquisição de combustíveis e lubrificantes, da aquisição de bens para a manutenção do maquinário e dos veículos da frota própria, depreciação de bens do ativo imobilizado, aquisição de serviços de transporte**, sendo certo que em relação a estas últimas, **o serviço de transporte foi devidamente adimplido**, assim como foi o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), mormente porque, como dito, nenhum impedimento fora apontado pela Fazenda Estadual do Mato Grosso/MT, donde teve origem o transporte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O recurso reúne as condições de admissibilidade, e no mérito merece parcial provimento.

Inicialmente, rejeito as preliminares, bem afastadas pela r. decisão recorrida que deve ser mantida e cujos fundamentos adoto como razões de decidir, lembrando que a Jurisprudência desta Corte Administrativa também já assentou que a autoridade administrativa não é competente para decidir sobre a constitucionalidade dos atos baixados pelo Poder Legislativo, sendo certo ainda que, no caso excogitado (exclusão de base de cálculo não prevista em lei), a Suprema Corte tem reiterado que, tal como ocorre com as autoridades administrativas, mesmo “os magistrados e Tribunais – que não dispõem de função legislativa - não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, o benefício da exclusão do crédito tributário em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem da isenção. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível legislador positivo, condição institucional esta que lhe é recusada pela própria Lei Fundamental do Estado.” (cf. Ac. da 1ª Turma do STF no Agr. Reg. no AI nº 171.733-SP, rel. Min. Celso de Mello, publ. in RTJ vol. 188/237).

Assim, nesse particular a r. decisão recorrida, deve ser mantida.

No que toca às *glosas dos créditos* do PIS e COFINS NÃO-CUMULATIVOS procedidas pela Recorrente, verifica-se que se prendem a aquisições de **combustíveis e lubrificantes, da aquisição de bens para a manutenção do maquinário e dos veículos da frota própria, depreciação de bens do ativo imobilizado, aquisição de serviços de transporte**, sendo certo que em relação a estas últimas, o **serviço de transporte foi devidamente adimplido**.

Inicialmente ressalte-se tal como ocorre com outros tributos, no caso do PIS e da COFINS, a não cumulatividade constitucionalmente assegurada visa *neutralizar a cumulação das múltiplas incidências* das referidas contribuições nas *diversas etapas da cadeia produtiva* até o *consumo final* do bem ou serviço, de modo a *desonerar os custos de produção* destes últimos.

A legislação de regência do PIS e da COFINS (Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03) autoriza a pessoa jurídica a *descontar*, do valor da contribuição incidente sobre o faturamento de bens ou serviços que forneça, os *créditos das contribuições incidentes sobre os insumos e despesas de produção* incorridos e pagos a pessoa jurídica domiciliada no País, relativamente a: a) *bens e serviços* adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no país, “*utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes*”; b) *despesas com “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa e pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*; c) *despesas financeiras decorrentes de empréstimos, financiamentos e contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoas jurídicas, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – Simples*; d) custos de “*máquinas e equipamentos adquiridos para utilização na fabricação de produtos destinados à venda, bem como a outros bens incorporados ao ativo imobilizado*; e) despesas com “*edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária*; f) valor dos “*bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto*

nesta Lei; e g).despesas com “*energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica*”.

Nesse ponto releva notar que a expressão “*insumos e despesas de produção incorridos e pagos*”, obviamente não se restringe somente aos insumos utilizados no processo de industrialização, tal como definidos nas legislações de regência do IPI e do ICMS, mas abrange também os insumos utilizados na produção de serviços, designando cada um dos *elementos necessários ao processo produtivo de bens e serviços*, imprescindíveis à existência, funcionamento, aprimoramento ou à manutenção destes últimos.

Assim, não há dúvida que, por constituírem insumos necessários e imprescindíveis ao seu processo de fabricação dos produtos destinados à venda, a Recorrente faz jus ao crédito em relação às **aquisições de combustíveis e lubrificantes, da aquisição de bens para a manutenção dos veículos e maquinário utilizados no processo produtivo.**

Isto posto, voto no sentido de no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, reformando parcialmente a r. decisão recorrida para assegurar o direito ao ressarcimento dos créditos de COFINS em relação às **aquisições de combustíveis e lubrificantes, e de bens para a manutenção dos veículos e maquinário exclusivamente utilizados no processo produtivo**, mantendo no mais a r. decisão recorrida, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

É como voto

Sala das Sessões, em 13 de fevereiro de 2012.

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA